Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
I[re] chambre

Numéro 34594 du rôle
Inscrit le 27 mai 2014

Audience publique du 22 septembre 2014

Recours formé par la société anonyme ... S.A., …,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 34594 du rôle et déposée le 27 mai 2014 au greffe du tribunal administratif par la société anonyme ... S.A., expert-comptable, inscrite auprès de l'Ordre des experts-comptables du Grand-Duché de Luxembourg, au nom de la société anonyme ... S.A., établie et ayant son siège social à L-…, inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro …, représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, tendant à l'annulation d'une décision du 23 avril 2014 prise par le directeur de l'administration des Contributions directes en matière d'échange de renseignements ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 25 juin 2014;

Vu la constitution d'avocat à la Cour, déposée au greffe du tribunal administratif en date du 8 juillet 2014 par Maître Mario Di Stefano, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom et pour le compte de la société anonyme ... S.A. ;

Vu l'ordonnance du premier vice-président du tribunal administratif du 8 juillet 2014, accordant aux parties des délais pour déposer un mémoire supplémentaire ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif le 14 août 2014 par Maître Mario Di Stefano au nom et pour compte de la société anonyme ... S.A.;

Vu le mémoire supplémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 21 août 2014 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision attaquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Jens Konrad, en remplacement de Maître Mario Di Stefano, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

Le 23 avril 2014, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », adressa à la société anonyme ... S.A., ci-après désignée par la

« société ... », une demande de fournir des renseignements en vertu de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après dénommée « la loi du 31 mars 2010 », concernant ses actionnaires, les bénéficiaires des dividendes distribués par elle, ses fournisseurs et la nature de leurs activités, ainsi que son numéro de TVA intracommunautaire et son chiffre d'affaires déclaré soumis à la TVA, afin de permettre à l'administration fiscale française de clarifier la situation fiscale de la société de droit français ... ..., ci-après désignée par la « société de droit français ... », faisant l'objet d'un contrôle en France, ladite demande étant libellée comme suit :

« *Suite à une demande d'échange de renseignements du 17 février 2014 de la part de l'autorité compétente française sur base de la convention fiscale entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958 ainsi que de la Directive 2011/16/UE, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 28 mai 2014 au plus tard.*

Identité de la personne concernée par la demande :

... ...

Adresse connue : ...

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée est le suivant.

Afin de clarifier la situation fiscale de leur contribuable en rapport avec les bénéficiaires effectifs des dividendes versés ainsi que la réalité des prestations de services réalisées entre ... SA et ... ..., les autorités fiscales françaises nécessitent certains renseignements.

Pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2012, veuillez me fournir les renseignements suivants :

- Veuillez fournir la liste des actionnaires de la société ... SA ;

- Veuillez fournir la liste des bénéficiaires (noms, adresses, écritures comptables, modalités de versement, références bancaires en cas de virement) des dividendes distribués par la société ... SA ;

- Veuillez fournir une liste des fournisseurs et la nature de leur activité ;

- Veuillez indiquer le numéro de TVA intracommunautaire de la société ... SA ainsi que le chiffre d'affaires déclaré soumis à la TVA.

Après examen, la demande contient, à mon avis, toutes les informations nécessaires pour indiquer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Au vu de ce qui précède, je vous prie de me fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais.

La présente décision d'injonction est susceptible d'un recours en annulation devant le tribunal administratif qui est ouvert à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout

tiers concerné. Le recours doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés et a un effet suspensif. (…)».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 27 mai 2014, la société ... a fait introduire un recours tendant à l'annulation de la décision précitée du directeur du 23 avril 2014.

Etant donné que l'article 6 (1) de la loi du 31 mars 2010 dispose qu'un recours en annulation est prévu contre une décision portant injonction de fournir des renseignements, seul un recours en annulation a pu être introduit contre la décision déférée portant injonction de fournir des renseignements.

Le délégué du gouvernement conclut de prime abord à l'irrecevabilité du recours, au motif que la requête introductive d'instance ne s'adresserait pas au tribunal administratif siégeant dans sa formation collégiale, mais au président du tribunal administratif.

La société ... conteste que le recours sous examen soit irrecevable et conclut au rejet du moyen soulevé par le délégué du gouvernement.

S'il est vrai que la référence à « *Monsieur le Président* » contenue dans la requête introductive d'instance pourrait, le cas échéant, prêter à confusion, le tribunal est amené à retenir qu'au regard des termes par ailleurs employés dans la requête introductive d'instance, celle-ci mentionnant en première page comme adresse le « *Tribunal administratif, Nouvel Hémicycle, niveau-3, 1, rue du Fort Thüngen, L-1499 Luxembourg* », et au regard de la confirmation expresse de son intention par la société ... tant dans son mémoire supplémentaire qu'à l'audience des plaidoiries, la requête introductive d'instance ne tend pas à saisir le président du tribunal administratif, mais le tribunal administratif dans sa formation collégiale.

Il s'ensuit que le moyen d'irrecevabilité afférant soulevé par le délégué du gouvernement est à rejeter comme étant non fondé.

Le délégué du gouvernement conclut encore à l'irrecevabilité du recours pour défaut de mandat dans le chef de la société ... S.A., en insistant dans le cadre de son mémoire en réponse que la société ... n'aurait versé en cause aucun mandat accordé à la société ... S.A. ayant introduit, d'après lui, le recours litigieux au nom et pour compte de la société ... tout en soutenant que ledit recours ne saurait plus être régularisé postérieurement. Dans le cadre de son mémoire supplémentaire, il argue que le mandat versé en cause depuis lors aurait été accordé à la société ... S.A. et non à la société ... S.A., ayant d'après lui introduit le recours en question.

La société ... conteste que le recours sous examen soit irrecevable et conclut au rejet du moyen soulevé par le délégué du gouvernement.

S'il est vrai que la mention « ... » figurant en haut de chaque page de la requête introductive d'instance pourrait, le cas échéant, prêter à confusion, le tribunal constate cependant que cette mention est dépourvue de toute autre information permettant d'identifier cette entité, alors qu'au contraire, la société ... S.A. est clairement identifiée en bas de chaque page de la requête introductive d'instance, notamment par l'indication de sa forme sociale, de son adresse et de son numéro du registre de commerce. Il importe dans ce contexte encore de souligner qu'il ressort des pièces versées en cause à la demande du tribunal administratif

formulée lors de l'audience des plaidoiries, que le signataire de la requête introductive d'instance, à savoir Monsieur ..., est administrateur unique de la société ... S.A. et dispose, en cette qualité, du pouvoir de l'engager en toutes circonstances. Le tribunal est dès lors amené à retenir que le recours a été introduit par la société anonyme ... S.A. au nom et pour compte de la société ....

L'article 2, paragraphe 1er, alinéa 2 de la loi du 10 août 1991sur la profession d'avocat organise la faculté pour les justiciables « *d'agir par eux-mêmes ou de se faire représenter ou assister par, un expert-comptable ou un réviseur d'entreprises, dûment autorisé à exercer sa profession, devant le tribunal administratif appelé à connaître d'un recours en matière de contributions directes* (…) ».

Si dès lors aux termes de l'article 2, paragraphe 1er, alinéa 2 de la loi précitée du 10 août 1991 les experts-comptables et réviseurs d'entreprises sont autorisés à représenter un justiciable en matière fiscale devant le tribunal administratif, et qu'ils peuvent partant également introduire aux noms de leurs mandants des recours contentieux devant cette juridiction, cette faculté ne les dispense cependant pas de prouver l'existence d'un mandat spécial à cette fin en cas de contestation dudit mandat par la partie adverse. Dans ce contexte, il convient de rappeler que la régularisation de cette formalité, par le fait de verser en cours de procédure contentieuse pareil mandat, est admise si le signataire de la requête introductive d'instance possédait au jour de l'introduction du recours le mandat pour signer cette requête, pareille façon de procéder étant censée régulariser la procédure rétroactivement au jour de l'introduction de la requête, étant relevé qu'il importe avant tout de vérifier que la décision d'introduire un recours contentieux en matière fiscale a été cautionnée par le contribuable[1].

Au vu de ce qui précède et étant donné qu'il ressort des pièces versées en cause par la société ... que la société anonyme ... S.A. possédait au jour de l'introduction du recours, à savoir le 27 mai 2014, un mandat spécial ad litem accordé par elle, pour avoir été signé le 22 mai 2014, la procédure est ainsi régularisée rétroactivement au jour de l'introduction de la requête, de sorte que le moyen d'irrecevabilité afférant soulevé par le délégué du gouvernement est à rejeter comme étant non fondé.

A titre subsidiaire, le délégué du gouvernement conclut finalement à l'irrecevabilité du recours pour défaut de qualité, en exposant que la société ... S.A. ne saurait se prévaloir d'aucune des qualités requises par la loi précitée du 10 août 1991 pour introduire un recours auprès des juridictions administratives.

Or, étant donné qu'il a été retenu que le recours a été introduit par la société anonyme ... S.A. et non par la société anonyme ... S.A., et qu'il ressort par ailleurs des pièces versées en cause à la demande du tribunal administratif formulée lors de l'audience des plaidoiries, que la société anonyme ... S.A. possède une autorisation d'établissement en tant qu'expert-comptable, lui conférant la qualité d'agir en justice au nom et pour compte d'un justiciable en matière de contributions directes, le moyen d'irrecevabilité afférant soulevé par le délégué du gouvernement est également à rejeter comme étant non fondé.

Aucun autre moyen d'irrecevabilité n'ayant été soulevé, le recours en annulation est recevable pour avoir été, par ailleurs, introduit dans les formes et délai de la loi.

---

[1] Cour adm., 28 juin 2012, n° 29913C du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 702

A l’appui de son recours, la demanderesse fait plaider que la communication de la liste de l’ensemble de ses fournisseurs pour les années 2011 et 2012, ainsi que de la description de leurs activités ne présenterait aucune pertinence par rapport à la demande dont l’objet consisterait à obtenir des informations relatives, d’une part, au versement de dividendes par la société de droit français ... et l’identité des bénéficiaires effectifs de ces dividendes et, d’autre part, aux prestations réalisées par la société ... au profit de la société de droit français .... Dans le cadre de son mémoire supplémentaire, la société ... souligne que la demande de renseignements concernant l’identité de ses fournisseurs serait dépourvue de pertinence quant au but fiscal recherché, à savoir la détermination de l’impôt sur les sociétés et les revenus professionnels pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2012 et que l’administration fiscale française se livrerait à une « *pêche aux renseignements* ». Elle se réfère à un jugement du tribunal administratif du 18 décembre 2013 inscrit sous le n° 33301 du rôle pour soutenir que des informations non limitées aux personnes visées par la demande ne pouvaient être qualifiées de « *vraisemblablement pertinentes* ».

A titre subsidiaire, la partie demanderesse estime que l’autorité requérante aurait omis d’épuiser tous les moyens possibles pour obtenir les renseignements sollicités dans son ordre interne.

Elle souligne encore dans le cadre de son mémoire supplémentaire avoir communiqué d’ores et déjà par courrier du 2 juin 2014 trois des quatre informations requises, à savoir :

- la liste de ses actionnaires ;
- la liste des bénéficiaires des dividendes distribués par elle ;
- son numéro de TVA intracommunautaire ainsi que son chiffre d’affaires déclaré soumis à la TVA.

A l’audience des plaidoiries du 17 septembre 2014, et sur question afférente du tribunal, la partie demanderesse a partant précisé par l’intermédiaire de son mandataire de limiter son recours à demander l’annulation de la décision directoriale du 23 avril 2014 dans la seule mesure où elle lui enjoint de « *fournir une liste des fournisseurs et la nature de leur activité* ».

Le délégué du gouvernement conclut au rejet des moyens précités, en relevant que le directeur aurait à bon droit retenu que la demande française satisferait aux conditions légales de l’octroi de l’échange d’informations tel que prévu par l’article 6 de la loi du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, étant donné que la demande de renseignements contiendrait tant l’identité de la personne faisant l’objet d’un contrôle ou d’une enquête, à savoir la société de droit français ..., que les indications concernant les renseignements recherchés, et le but fiscal dans lequel ces renseignements sont demandés, la demande contenant à cet effet un descriptif précis et détaillé des faits et opérations de contrôle en cours, de même que les résultats des recherches d’ores et déjà obtenus, ce qui prouverait que les autorités fiscales françaises auraient utilisé leurs sources habituelles de renseignements prévues par leurs procédures fiscales internes avant de s’adresser à l’autorité compétente luxembourgeoise. La société ... serait à considérer comme une personne dont il y aurait lieu de penser qu’elle serait en possession des renseignements demandés, et plus généralement de tout élément de nature à faciliter la recherche d’informations par l’Etat requis. Il résulterait encore de la demande de renseignements française que les renseignements demandés présenteraient un lien direct avec le contrôle fiscal en cours en France de sorte à

être vraisemblablement pertinents et qu'elle fournirait toutes les informations établissant les liens entre la société de droit français ... et la société .... Le « *forum global* » aurait par ailleurs constaté que les juridictions du Grand-Duché de Luxembourg interpréteraient le critère de la pertinence vraisemblable de façon trop restrictive et non conforme au standard international.

Le délégué du gouvernement rétorque encore que la condition relative à l'épuisement préalable des voies internes serait remplie en l'espèce étant donné que la demande de renseignements de l'autorité française du 17 février 2014 contiendrait de manière claire et non équivoque la déclaration selon laquelle: « *je confirme avoir épuisé toutes les sources habituelles de renseignements que j'aurais pu utiliser dans les circonstances pour obtenir les renseignements requis, sans courir le risque de compromettre le résultat de l'enquête* ». Il ajoute que cette déclaration faite par un fonctionnaire assermenté et faisant pour cette raison foi jusqu'à preuve du contraire serait corroborée par les explications précises de l'autorité compétente quant à la description des résultats concrets du contrôle en cours. Il se réfère pour le surplus à un arrêt de la Cour administrative[2] ayant décidé que l'Etat requérant n'est pas tenu de préciser les démarches déjà accomplies en droit interne mais qu'il ne doit soumettre sa demande d'échange de renseignements qu'« *après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne* » et en conclut qu'en l'espèce, l'autorité française n'aurait pas été obligée d'expliquer davantage les détails des mesures administratives déployées pour obtenir les renseignements litigieux.

Dans son mémoire supplémentaire, la partie étatique fait encore valoir que la liste des fournisseurs de la société ... ainsi que la nature de leur activité serait indispensable alors qu'elle permettrait de prouver que la partie demanderesse aurait une activité réelle au Luxembourg qui ne consisterait pas seulement en des relations exclusives avec la société de droit français ..., mais qu'elle entretiendrait également d'autres relations commerciales avec des sociétés tierces.

Aux termes de l'article 22, paragraphe 1 de la Convention conclue entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Paris, le 1er avril 1958, modifiée par un Avenant signé à Paris le 8 septembre 1970, par un Avenant signé à Luxembourg, le 24 novembre 2006 et par un Avenant signé à Paris le 3 juin 2009 et l'échange de lettres y relatif, ci-après dénommée « la Convention » : « *1. Les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par l'article 1* ».

Il échet de relever qu'en ce qui concerne le rôle du tribunal en la matière, celui-ci est circonscrit par une triple limitation, à savoir, d'une part, celle découlant de sa compétence limitée de juge de l'annulation, de seconde part, celle découlant du fait que la décision directoriale repose à la base sur la décision d'une autorité étrangère, dont la légalité, le bien-fondé et l'opportunité échappent au contrôle du juge luxembourgeois, et, de troisième part,

---

[2] Cour adm., 12 juillet 2012, n° 30644C du rôle, disponible sous www.jurad.etat.lu

celle du critère s'imposant tant au directeur qu'au juge administratif, à savoir celui de la « *pertinence vraisemblable* ». En ce qui concerne ce dernier critère, il y a lieu de relever que si le juge de l'annulation est communément appelé à examiner l'existence et l'exactitude des faits matériels qui sont à la base de la décision attaquée, ce contrôle doit, en la présente espèce, être considéré comme plus limité, puisque le juge n'est pas appelé à vérifier si la matérialité des faits donnant lieu au contrôle à la base de la demande de renseignements est positivement établie, mais seulement si les renseignements sollicités paraissent être vraisemblablement pertinents dans le cadre du contrôle ou de l'enquête poursuivie dans l'Etat requérant.[3] Ce contrôle doit se faire dans l'Etat requis, alors qu'il appartient de vérifier si les conditions pour un échange de renseignements sont bien remplies, et notamment si l'Etat requérant a suffi à son obligation d'établir la pertinence vraisemblable de l'information sollicitée dans le cadre de sa demande de renseignements, quelque soit, dans ce contexte, la critique générale non autrement étayée d'une interprétation trop stricte de ce critère par les juridictions luxembourgeoises.

En l'espèce, force est au tribunal de constater que la demande directoriale déférée ensemble la demande initiale des autorités françaises distinguent clairement la société de droit français ... comme étant le contribuable faisant l'objet du contrôle fiscal en France. Par ailleurs, il échet de relever que les autorités de l'Etat requérant indiquent dans le formulaire de demande de renseignements du 17 février 2014 que la demande de renseignements concerne l'impôt sur les sociétés pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2012.

Quant à la finalité fiscale des informations demandées la demande française invoque les motifs suivants : « *La ... ... (... ...) est détenue à 29% par la société .... détient la société ... dont le siège est à ... (FRANCE) à 100%. La ... a versé à la SA ..., son associé, la somme de ... € de dividendes en 2011 (12/10/2011) et un total de ... € de dividendes en 2012. Un contrat de prestations de services a été mis en place le 10 février 2011 entre la ... ... et la SA ... pour des prestations d'assistance en terme de direction, stratégie et de développement dans les domaines de la Finance, relations publiques, expansion et développement commercial, politique salariale et politique commerciale. Ces prestations sont rémunérées forfaitairement ... € HT/an. Le service vérificateur s'interroge sur les bénéficiaires effectifs des dividendes et leur imposition ainsi que sur la réalité des prestations fournis par la SA .... Il soupçonne que le transfert de la société ... au Luxembourg et son interposition entre ... ... et la ... ait pour effet de la faire bénéficier de conditions d'imposition plus favorables* ».

Or, force est de souligner que l'obtention d'une liste des fournisseurs de la société ... et d'informations relatives à la nature de leurs activités, seul point litigieux de la décision déférée, se limite à renseigner les autorités fiscales françaises quant à l'existence éventuelle de fournisseurs de la société ... et le cas échéant quant à leur identité, mais ne permet pas de les éclairer davantage quant à l'identité des bénéficiaires des dividendes versés ni quant à la réalité des prestations de services payées par la société de droit français ....

En effet, il ne ressort pas des explications fournies en cause en quelle mesure le fait de connaître les fournisseurs de la société ... aurait une implication pour la situation fiscale de la société de droit français ..., faisant l'objet d'un contrôle relatif à l'impôt sur les sociétés.

[3] Voir trib. adm. 6 février 2012, n° 29592 du rôle publié sous www.ja.etat.lu

Le tribunal doit encore relever que la société ... a fourni par courrier du 2 juin 2014 la liste des bénéficiaires effectifs des dividendes distribués par la société de droit français ... pour les années 2011 et 2012, liste qui permet de répondre au premier objectif de la demande de renseignements du 17 février 2014, à savoir connaitre l'identité des bénéficiaires des dividendes versés.

L'argument avancé par la partie étatique dans le cadre de son mémoire supplémentaire et consistant à dire que la fourniture de la prédite liste permettrait d'établir que la société ... aurait une activité réelle, dans la mesure où elle entretiendrait d'autres relations commerciales avec des sociétés tierces auxquelles elle presterait régulièrement ses services est également à rejeter, alors que si le délégué du gouvernement argumente que la fourniture de la prédite liste permettrait de déterminer l'identité des clients de la société ... auxquels elle presterait régulièrement des services, la liste réclamée vise par contre à découvrir l'identité des seuls fournisseurs de la société ... et que d'un autre côté, l'existence et l'identité même des clients de la société ... ne permettrait en tout état de cause pas d'éclaircir les autorités françaises davantage quant aux bénéficiaires effectifs des dividendes versés ni quant à la réalité des prestations de services fournis par la société ... au profit de la société de droit français ....

Il découle de l'ensemble des considérations qui précèdent, que la décision directoriale litigieuse n'est pas conforme à l'article 22 de la Convention et à l'échange de lettres y relatif dans la mesure où elle tend à obtenir et à continuer aux autorités françaises « *une liste des fournisseurs et la nature de leur activité* », renseignements qui ne peuvent pas être considérés comme vraisemblablement pertinents dans le cadre du cas d'imposition de la société de droit français ....

Enfin, le tribunal est encore amené à constater que s'il est vrai qu'une décision administrative indivisible ne peut pas faire l'objet d'une annulation partielle, tel n'est pas le cas pour une décision dont l'illégalité ne s'étend qu'à certains de ses éléments, aisément dissociables, auquel cas rien ne s'oppose à ce que le juge ne prononce que l'annulation de ces chefs illégaux, laissant subsister le reste de la décision.[4] Etant donné qu'en l'espèce, les renseignements dont la fourniture n'est plus contestée peuvent être dissociés de ceux dont le directeur n'a pas pu exiger la fourniture, il y a lieu d'annuler la décision directoriale dans la mesure précisée au dispositif du présent jugement.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en annulation en la forme ;

au fond, le déclare justifié, partant annule la décision déférée du 23 avril 2014 dans la mesure où elle enjoint à la société anonyme ... S.A. de fournir une liste des fournisseurs et la nature de leur activité et renvoie le dossier en prosécution de cause devant le directeur de l'administration des Contribution directes;

met les frais à charge de l'Etat.

---

[4] Cour adm. 12 juillet 2011, n° 28279C du rôle, Pas. adm. 2012, V° Recours en annulation, n° 56

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Laurent Lucas, juge,
Olivier Poos, juge,

et lu à l'audience publique du 22 septembre 2014 par le premier vice-président, en présence du greffier en chef Arny Schmit.

s. Arny Schmit s. Carlo Schockweiler